

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20030121

Dossier : A-707-01

Référence neutre : 2003 CAF 26

**CORAM : LE JUGE STRAYER
LE JUGE EVANS
LE JUGE PELLETIER**

ENTRE :

SHERWAY CENTRE LIMITED

appelante

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

Audience tenue à Toronto (Ontario), le 26 novembre 2002.

Jugement prononcé à Ottawa (Ontario), le 21 janvier 2003.

MOTIFS DU JUGEMENT :

LE JUGE EVANS

Y ONT SOUSCRIT :

**LE JUGE STRAYER
LE JUGE PELLETIER**

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20030121

Dossier : A-707-01

Référence neutre : 2003 CAF 26

**CORAM : LE JUGE STRAYER
LE JUGE EVANS
LE JUGE PELLETIER**

ENTRE :

SHERWAY CENTRE LIMITED

appelante

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

MOTIFS DU JUGEMENT

LE JUGE EVANS

A. INTRODUCTION

[1] Le présent appel est interjeté à l'encontre d'une décision de la Cour de l'impôt publiée sous l'intitulé *Sherway Centre Limited c. La Reine*, 2001 D.T.C. 1021 (C.C.I.), dans laquelle les appels de Sherway Centre Limited à l'égard de nouvelles cotisations d'impôt sur le revenu pour les années 1989, 1990 et 1991 ont été rejetés. Le litige porte sur l'interprétation des dispositions législatives qui définissent l'étendue du pouvoir du ministre d'établir une nouvelle cotisation à la suite d'une décision d'appel favorable au contribuable à l'encontre d'une nouvelle cotisation

établie pour une année antérieure et qui confèrent le droit de produire un avis d'opposition à une nouvelle cotisation établie par suite de cet appel.

[2] Deux principes d'administration de l'impôt concurrents mais non absolus influencent les positions des parties quant à l'interprétation des dispositions pertinentes, soit les paragraphes 152(4.3) et 165(1.1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1. Sherway préconise une interprétation large en invoquant le principe selon lequel la Couronne ne devrait pas pouvoir retenir les sommes payées par un contribuable en excès du montant d'impôt payable. Par contre, le ministre soutient qu'une interprétation restrictive favorise une certaine sécurité en matière fiscale et accroît l'intégrité du régime complexe minutieusement conçu par le Parlement pour l'administration de l'impôt sur le revenu.

[3] Une décision antérieure dans laquelle la Cour a tranché que l'alinéa 20(1)c) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* autorisait Sherway à déduire de son revenu pour les années 1987 et 1988 l'intérêt qu'elle avait payé (« intérêt participatif ») sur des obligations hypothécaires qu'elle avait émises pour financer la construction d'un centre commercial est à l'origine du litige dans le présent appel. Voir *La Reine c. Sherway Centre Limited*, 98 DTC 6121 (C.A.F.).

[4] Le principe sur lequel cette décision était fondée serait également applicable à l'intérêt payé par Sherway sur les mêmes obligations dans les années 1989, 1990 et 1991, soit les années

dont il est question dans le présent appel. Toutefois, Sherway a omis de faire opposition aux nouvelles cotisations pour ces années et le délai pour le faire est depuis longtemps expiré.

[5] La question de savoir si Sherway peut néanmoins s'assurer que le fondement de l'appel accueilli pour les années 1987 et 1988 soit appliqué aux années 1989 à 1991 dépend de l'interprétation de deux dispositions. Premièrement, le paragraphe 152(4.3) autorise ou, si le contribuable en fait la demande, oblige le ministre à établir une nouvelle cotisation, en dehors de la période normale, par suite d'un appel accueilli ayant modifié le solde applicable au contribuable pour une année d'imposition donnée, « mais seulement dans la mesure où il est raisonnable de considérer que la nouvelle cotisation [...] se rapporte à la modification du solde donné applicable au contribuable pour l'année donnée ».

[6] Sherway prétend que cette disposition oblige le ministre à établir pour les années 1989 à 1991 une nouvelle cotisation qui soit cohérente avec le principe sur lequel la décision touchant les années 1987 et 1988 a été fondée, à savoir que les versements d'intérêts participatifs sont admis en déduction du revenu. Le ministre soutient toutefois qu'en vertu du paragraphe 152(4.3), il peut établir une nouvelle cotisation seulement dans la mesure où il est raisonnable de considérer que la nouvelle cotisation faisant suite à la décision se rapporte à une modification du *solde* applicable au contribuable pour les années en question. Selon le ministre, une modification du « solde » signifie simplement une modification dans le *calcul* notamment du revenu, du revenu imposable ou d'une perte du contribuable et non le motif sous-jacent à la modification.

[7] Deuxièmement, et de manière subsidiaire, Sherway maintient que, même si l'étendue du pouvoir du ministre d'établir une nouvelle cotisation pour les années 1989 à 1991 au titre du paragraphe 152(4.3) est aussi limité qu'il le prétend, elle a, quoi qu'il en soit, le droit de s'opposer aux nouvelles cotisations pour les années d'imposition 1989 à 1991, en vertu du paragraphe 165(1.1) et, par conséquent, d'obtenir une déduction de l'intérêt participatif qu'elle a versé durant ces années. Le paragraphe 165(1.1) prévoit que, malgré les délais prescrits au paragraphe 165(1) pour s'opposer à une cotisation, le contribuable peut, dans le cas d'une cotisation établie au titre du paragraphe 152(4.3), faire opposition dans les 90 jours suivant la date de mise à la poste de l'avis de cotisation, « seulement dans la mesure où il est raisonnable de considérer que les motifs d'opposition sont liés à [...] une question qui a donné lieu à la cotisation ».

[8] Le ministre prétend cependant que ce paragraphe n'est d'aucun secours à Sherway. Le motif d'opposition de Sherway à la nouvelle cotisation est qu'elle a le droit de déduire les versements d'intérêts participatifs de son revenu pour les années 1989 à 1991 et la question donnant lieu à la nouvelle cotisation autorisée au titre du paragraphe 152(4.3) était la modification de son solde par suite de l'établissement des nouvelles cotisations pour 1987 et 1988. Puisque le motif d'opposition ne peut raisonnablement être considéré comme étant lié à la modification du solde, le paragraphe 165(1.1) ne s'applique pas. Selon le ministre, si Sherway ne peut en appeler directement des nouvelles cotisations établies pour 1989 à 1991 en invoquant la déductibilité de

ses versements d'intérêts, elle ne peut non plus en appeler indirectement par le biais du paragraphe 165(1.1).

B. CONTEXTE FACTUEL

[9] Le présent appel porte sur l'interprétation des dispositions administratives de la *Loi de l'impôt sur le revenu* dont il a été question précédemment. Il n'est toutefois pas nécessaire d'approfondir dans ses moindres détails le contexte factuel des questions de fond liées à la déductibilité des intérêts participatifs versés par Sherway en 1987 et 1988 et de ceux versés dans les années 1989 à 1991 qu'elle aurait d'ailleurs été en mesure de déduire si elle avait exercé dans le délai imparti son droit d'opposition aux nouvelles cotisations établies pour ces années ou son droit de renonciation.

[10] Aussi suffit-il de dire que, en 1971, Sherway a procédé à une émission d'obligations hypothécaires pour garantir les 21,5 millions de dollars qu'elle a empruntés pour financer la construction d'un centre commercial qu'elle a par la suite exploité. De 1984 à 1991, Sherway a déduit de ses revenus les montants d'intérêts participatifs qu'elle a payés chaque année sur les obligations. Toutefois, en 1992, le ministre a établi une nouvelle cotisation à l'égard des revenus de Sherway pour les années d'imposition 1987 et 1988 et refusé les déductions d'intérêts pour ces années. Cette modification a eu pour effet : a) d'augmenter du montant des intérêts les revenus de Sherway pour ces années; b) d'augmenter du même montant les pertes autres qu'en capital reportées prospectivement d'années antérieures, lesquelles étaient nécessaires pour abaisser les

revenus gagnés en 1987 et 1988; et c) de réduire le montant des pertes autres qu'en capital susceptibles d'être reportées prospectivement et déduites des revenus des années subséquentes.

[11] En 1994, après la contestation des nouvelles cotisations établies pour 1987 et 1988, mais avant qu'il ne soit confirmé par la Cour que les versements d'intérêts étaient déductibles, le ministre a établi une nouvelle cotisation à l'égard du revenu de Sherway pour les années 1989 à 1991 et refusé les versements d'intérêts faits dans ces années. Sherway n'a cependant pas produit d'opposition ou de renonciation dans le délai prescrit relativement à ces nouvelles cotisations.

[12] Pour faire suite à la décision dans laquelle la Cour a conclu qu'il avait fait erreur en refusant la déduction des versements d'intérêts participatifs à l'égard des années 1987 et 1988, le ministre a établi de nouvelles cotisations pour ces années d'imposition en juin 1998. Par conséquent, le ministre a déduit l'intérêt participatif du revenu de Sherway et, étant donné que cela diminuait les pertes autres qu'en capital nécessaires pour abaisser les impôts à payer, il a également recalculé les pertes autres qu'en capital pouvant être reportées qu'il a établies à 7 634 761 \$, au lieu de 5 989 762 \$, au 31 décembre 1988.

[13] De plus, en 2001, le ministre a révisé les cotisations établies à l'égard des années 1984 à 1986. Compte tenu du fait que 1984 et 1985 avaient été des années de revenu négatif, l'établissement des nouvelles cotisations pour ces années n'était pas assujéti à un délai de prescription. La nouvelle cotisation pour 1986 pouvait être établie hors délai parce que Sherway

avait déposé une renonciation à l'égard de cette année. Dans les nouvelles cotisations des années 1984 à 1986, le ministre a admis en déduction les intérêts participatifs versés durant ces années et recalculé les pertes autres qu'en capital susceptibles d'être reportées prospectivement. Il s'en est suivi que le solde de perte autre qu'en capital au 31 décembre 1988 s'élevait à 9 711 791 \$, au lieu de 7 634 761 \$, soit une augmentation de 2 077 030 \$. Le ministre n'a pas donné suite à ces augmentations dans l'attente de l'issue du présent appel.

[14] Dans l'intervalle, en février 1999, le ministre a établi pour les années 1989 à 1991 de nouvelles cotisations faisant suite à celles établies en 1998 pour les années 1987 et 1988, lesquelles, comme je l'ai déjà mentionné, non seulement abaissaient le revenu de Sherway pour ces années mais aussi diminuaient les pertes autres qu'en capital utilisées, augmentant ainsi les pertes autres qu'en capital pouvant être reportées sur les années à venir. Par conséquent, conformément aux indications de Sherway, le ministre a appliqué le montant de 7 634 761 \$ au solde de perte autre qu'en capital en date du 31 décembre 1988 pour réduire le revenu imposable pour ces années de revenu positif aux montants qui suivent : 100 \$ pour 1989, 1 500 000 \$ pour 1990 et 2 937 962 \$ pour 1991.

[15] En mai 1999, Sherway a déposé dans le délai prescrit un avis d'opposition à l'égard des nouvelles cotisations de février 1999 visant les années 1989 à 1991, alléguant qu'elle avait également le droit de déduire les intérêts participatifs versés durant ces années, soit 898 219 \$ en 1989, 1 195 617 \$ en 1990 et 2 391 234 \$ en 1991. Le ministre reconnaît que, si Sherway avait

déposé dans le délai prescrit un avis d'opposition ou une renonciation à la suite des nouvelles cotisations établies en 1994 à l'égard des années 1989 à 1991, ces montants auraient été admis en déduction par suite de la décision de la Cour d'appel fédérale visant les années 1987 et 1988.

Toutefois, en l'absence de cet avis ou de cette renonciation, le ministre a conclu qu'il n'avait pas le pouvoir d'établir une nouvelle cotisation pour déduire les intérêts participatifs versés dans les années 1989 à 1991.

C. DÉCISION DE LA COUR DE L'IMPÔT

[16] Les arguments défendus au nom de Sherway devant la Cour de l'impôt étaient sensiblement différents de ceux avancés en appel devant notre Cour. Des arguments rejetés par la Cour de l'impôt ont été abandonnés, tandis qu'autres ont été plaidés pour la première fois devant notre Cour. Par conséquent, il y a peu d'intérêt à décrire d'une manière détaillée les motifs de la Cour de l'impôt.

[17] Toutefois, on peut souligner qu'en rejetant l'appel, le juge de la Cour de l'impôt a écarté l'argument selon lequel le paragraphe 152(4.3) autorisait ou obligeait le ministre à établir une nouvelle cotisation pour les années 1989 à 1991 en donnant effet au principe sur lequel notre Cour s'était appuyée pour accueillir l'appel relatif aux nouvelles cotisations pour 1987 et 1988, à savoir que les intérêts participatifs versés étaient déductibles du revenu de Sherway. Le juge a accepté l'argument selon lequel le paragraphe 152(4.3), lorsque lu avec la définition de « solde » donnée au paragraphe 152(4.4), n'autorisait pas le ministre à donner suite dans l'établissement

d'une nouvelle cotisation au motif de modification du solde des années précédentes. Par conséquent, il n'était pas raisonnable de considérer que la nouvelle cotisation se rapportait à la modification du solde applicable au contribuable pour les années 1987 et 1988.

[18] Considérant la décision de la Cour d'appel fédérale sur la question de la déductibilité des intérêts participatifs versés en 1987 et 1988, le juge a noté (au paragraphe 18) que le rejet de l'appel « peut sembler un résultat regrettable », mais il l'a attribué à l'omission du contribuable d'exercer son droit de déposer dans le délai prescrit une renonciation ou un avis d'opposition aux nouvelles cotisations établies en 1994 pour les années 1989 à 1991.

D. CADRE LÉGISLATIF

Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1

152(4.3) Malgré les paragraphes (4), (4.1) et (5), lorsqu'une cotisation ou une décision d'appel a pour effet de modifier un solde donné applicable à un contribuable pour une année d'imposition donnée, le ministre peut ou, si le contribuable en fait la demande par écrit, doit, avant le dernier en date du jour d'expiration de la période normale de nouvelle cotisation pour une année d'imposition subséquente et de la fin du jour qui tombe un an après l'extinction ou la détermination de tous les droits d'opposition ou d'appel relatifs à l'année donnée, établir une nouvelle cotisation à l'égard de l'impôt, des intérêts ou des pénalités payables, ou déterminer de nouveau un montant réputé avoir été payé, ou payé en trop, en vertu de la présente partie par le contribuable pour l'année subséquente,

152(4.3) Notwithstanding subsections 152(4), 152(4.1) and 152(5), where the result of an assessment or a decision on an appeal is to change a particular balance of a taxpayer for a particular taxation year, the Minister may, or where the taxpayer so requests in writing, shall, before the later of the expiration of the normal reassessment period in respect of a subsequent taxation year and the end of the day that is one year after the day on which all rights of objection and appeal expire or are determined in respect of the particular year, reassess the tax, interest or penalties payable, or redetermine an amount deemed to have been paid or to have been an overpayment, under this Part by the taxpayer in respect of the subsequent taxation year, but only to the extent that the reassessment or redetermination

mais seulement dans la mesure où il est raisonnable de considérer que la nouvelle cotisation ou la détermination se rapporte à la modification du solde donné applicable au contribuable pour l'année donnée.

(4.4) Pour l'application du paragraphe (4.3), le solde applicable à un contribuable pour une année d'imposition correspond au revenu, au revenu imposable, au revenu imposable gagné au Canada ou à une perte du contribuable pour l'année, à l'impôt ou autre montant payable par lui pour l'année, à un montant qui lui est remboursable pour l'année ou à un montant réputé avoir été payé, ou payé en trop, par lui pour l'année.

(1.1) Malgré le paragraphe (1), dans le cas où, à un moment donné, le ministre établit une cotisation concernant l'impôt, les intérêts, les pénalités ou d'autres montants payables par un contribuable en vertu de la présente l'égard d'un contribuable : partie ou détermine un montant à
a) soit en application des paragraphes 67.5(2) ou 152(1.8), du sous-alinéa 152(4)b)(i) ou des paragraphes 152(4.3) ou (6), 161.1(7), 164(4.1), 220(3.4) ou 245(8) ou en conformité avec l'ordonnance d'un tribunal qui annule, modifie ou rétablit la cotisation ou la renvoie au ministre pour nouvel examen et nouvelle cotisation;

...

le contribuable peut faire opposition à la cotisation ou au montant déterminé dans les 90 jours suivant la date de mise à la poste de l'avis de cotisation ou de l'avis portant qu'un montant a été déterminé seulement dans la mesure où il est raisonnable de considérer que les motifs d'opposition sont liés à l'une des questions suivantes que le tribunal n'a pas tranchée définitivement :

can reasonably be considered to relate to the change in the particular balance of the taxpayer for the particular year.

(4.4) For the purpose of subsection 152(4.3), a "balance" of a taxpayer for a taxation year is the income, taxable income, taxable income earned in Canada or any loss of the taxpayer for the year, or the tax or other amount payable by, any amount refundable to, or any amount deemed to have been paid or to have been an overpayment by, the taxpayer for the year.

(1.1) Limitation of right to object to assessments or determinations
Notwithstanding subsection 165(1), where at any time the Minister assesses tax, interest, penalties or other amounts payable under this Part by, or makes a determination in respect of, a taxpayer
(a) under subsection 67.5(2) or 152(1.8), subparagraph 152(4)(b)(i) or subsection 152(4.3) or (6), 161.1(7), 164(4.1), 220(3.4) or 245(8) or in accordance with an order of a court vacating, varying or restoring an assessment or referring the assessment back to the Minister for reconsideration and reassessment,

...

the taxpayer may object to the assessment or determination within 90 days after the day of mailing of the notice of assessment or determination, but only to the extent that the reasons for the objection can reasonably be regarded

...
e) dans les autres cas, une question qui a donné lieu à la cotisation ou au montant déterminé.

Toutefois, le présent paragraphe n'a pas pour effet de limiter le droit du contribuable de s'opposer à quelque cotisation établie ou montant déterminé avant le moment donné.

...
(e) in any other case, as relating to any matter that gave rise to the assessment or determination

and that was not conclusively determined by the court, and this subsection shall not be read or construed as limiting the right of the taxpayer to object to an assessment or a determination issued or made before that time.

E. ANALYSE

Question 1 : le champ d'application du paragraphe 152(4.3)

[19] Je réponds à cette question en premier lieu, même si l'avocat de Sherway a mentionné dans son plaidoyer oral qu'il s'agissait d'un argument subsidiaire. Il convient d'examiner les arguments suivant l'ordre dans lequel ils ont été présentés dans le plaidoyer écrit de l'avocat parce que, à mon avis, la question relative au paragraphe 165(1.1) ne peut être tranchée définitivement tant que l'interprétation à donner au paragraphe 152(4.3) n'est pas établie.

[20] Le paragraphe 152(4.3) est une exception au paragraphe 152(4), lequel prévoit que, mis à part les exceptions précisées, le ministre ne peut établir de nouvelle cotisation à l'endroit d'un contribuable que durant la période normale de nouvelle cotisation applicable. Le paragraphe 152(4.3) a été édicté pour permettre au ministre de procéder à l'établissement de nouvelles cotisations en dehors du délai normal de prescription par suite d'une cotisation ou d'un appel ayant modifié le solde applicable à un contribuable pour une année d'imposition donnée, « mais seulement dans la mesure où il est raisonnable de considérer que la nouvelle cotisation [...]

se rapporte à la modification du solde donné applicable au contribuable pour l'année donnée ». Compte tenu des faits de la présente affaire, le « solde donné applicable au contribuable pour l'année donnée » est défini par le paragraphe 152(4.4) comme étant le revenu du contribuable pour cette année.

[21] Il est admis que la première condition déclenchant l'application du paragraphe 152(4.3) est remplie. Les nouvelles cotisations de 1998 établies à l'endroit de Sherway pour les années 1987 et 1988 apportaient une « modification » au solde applicable au contribuable pour ces années. En outre, l'avocat de Sherway allègue que, compte tenu des faits de l'affaire, le ministre était tenu, en vertu du paragraphe 152(4.3), pour déterminer le « solde », de vérifier le montant du rajustement aux revenus de Sherway pour 1987 et 1988. Le ministre doit également donner effet au motif de la modification apportée au revenu, à savoir la déductibilité des intérêts participatifs versés dans ces années. Par conséquent, « il est raisonnable de considérer » que l'argument selon lequel les nouvelles cotisations à l'égard des années 1989 à 1991 autorisent la déduction des intérêts participatifs versés par Sherway durant ces années sur les mêmes obligations « se rapporte » à la déduction des intérêts versés en 1987 et 1988, à la suite de la décision de la Cour d'appel fédérale qui a conclu qu'ils étaient déductibles.

[22] Je ne suis pas d'accord avec cet argument qui semble contraire au langage clair du paragraphe 152(4.3). L'expression « solde donné applicable à un contribuable pour une année d'imposition » laisse entendre une somme : un calcul numérique d'un montant d'argent. Faire

référence au « solde » du contribuable constituerait sûrement une façon étrange pour le Parlement d'exprimer l'intention que le ministre doit voir au-delà du calcul et considérer les principes sur lequel il est fondé. Cette interprétation du paragraphe 152(4.3) est soutenue par le paragraphe 152(4.4), lequel précise que le « solde » applicable à un contribuable pour une année d'imposition donnée *correspond* « au revenu, au revenu imposable [...] ou à une perte du contribuable » pour cette année. Encore une fois, il est difficile d'interpréter ce libellé comme une référence aux principes juridiques à partir desquels le revenu du contribuable est établi.

[23] L'avocat de Sherway invoque *Hill c. La Reine*, [1996] 1 C.T.C. 2894 (C.C.I.) comme source à l'appui de l'argument selon lequel le ministre peut, dans le cas d'une nouvelle cotisation établie au titre du paragraphe 152(4.3), vérifier le solde numérique et tenir compte du motif. Le ministre avait établi une nouvelle cotisation à l'endroit de M. Hill pour les années 1983 et 1984 de manière à inclure dans son revenu un prêt obtenu à titre d'actionnaire. De plus, la nouvelle cotisation déduisait le remboursement de l'emprunt de son revenu pour 1985 conformément à l'alinéa 20(1)*j*).

[24] M. Hill a fait appel des nouvelles cotisations établies à l'égard des années 1983 et 1984. La Cour de l'impôt a conclu que le ministre avait eu tort d'inclure les prêts dans le revenu de M. Hill, en vertu du paragraphe 15(2). Le ministre a subséquemment procédé à l'établissement d'une nouvelle cotisation pour 1985 et, en conséquence de la décision de la Cour de l'impôt qui a tranché que les emprunts n'auraient pas dû être inclus dans les revenus de 1983 et 1984, il a

refusé le montant remboursé en 1985 sur l'emprunt, augmentant ainsi l'impôt dû par M. Hill pour cette année-là. M. Hill a fait appel de la nouvelle cotisation. Par suite de la décision de la Cour d'exclure les prêts du revenu de M. Hill, le remboursement de 1985 ne pouvait correspondre au remboursement d'un emprunt au sens de l'alinéa 20(1)*f*), parce que l'emprunt n'était pas inclus « en vertu du paragraphe 15(2), dans le calcul de son revenu ».

[25] La Cour a rejeté l'appel au motif que le paragraphe 152(4.3) autorisait l'établissement hors délai de cette nouvelle cotisation. La décision antérieure de la Cour de l'impôt modifiait le solde applicable au contribuable pour les années 1983 et 1984 en excluant l'emprunt de son revenu. Il était raisonnable de considérer que la nouvelle cotisation pour 1985, laquelle refusait le remboursement de l'emprunt, se rapportait à la modification du solde pour les années 1983 et 1984. Par conséquent, la nouvelle cotisation de 1985 était autorisée par le paragraphe 152(4.3).

[26] J'admets que, dans *Hill*, la Cour a bel et bien tenu compte du motif relatif à la modification du solde applicable au contribuable pour les années 1983 et 1984 dans l'établissement de la nouvelle cotisation pour 1985. Toutefois, le ministre a vérifié la modification apportée au solde numérique pour les années 1983 et 1984 dans la seule intention de s'assurer que la moitié de la transaction, le remboursement de l'emprunt, était traitée de manière cohérente avec l'autre moitié, l'emprunt. Si l'emprunt ne pouvait être inclus dans le calcul du revenu du contribuable au titre du paragraphe 15(2), son remboursement n'était, par définition, pas

déductible au titre de l'alinéa 20(1)j). Il y avait donc un lien de causalité numérique entre la modification du solde applicable pour 1983 et 1984 et le solde de 1985.

[27] À mon avis, l'avocat de Sherway demande à la Cour d'aller encore beaucoup plus loin lorsqu'il affirme que la modification apportée aux revenus de l'appelante pour les années 1987 et 1988, en conséquence de la déduction de l'intérêt participatif, se rapportait raisonnablement à la déductibilité de l'intérêt payé dans les années subséquentes, bien qu'il l'ait été sur les mêmes obligations. Le « lien » dépend entièrement de l'applicabilité du principe juridique utilisé pour déterminer l'incidence fiscale des versements reçus dans une année sur des versements plutôt distincts et indépendants reçus dans les années subséquentes. Ce n'est pas le genre de lien envisagé par le paragraphe 152(4.3).

[28] Par conséquent, j'estime que le juge de la Cour de l'impôt a eu raison en droit de conclure que le paragraphe 152(4.3) n'autorisait pas le ministre à établir des nouvelles cotisations à l'égard des années 1989 à 1991 en appliquant le principe sur lequel la décision d'appel favorable à Sherway pour les nouvelles cotisations établies pour 1987 et 1988 était fondée. Il n'est pas « raisonnable de considérer » que la nouvelle cotisation réclamée par Sherway pour les années 1989 à 1991 « se rapporte à la modification du solde donnée applicable au contribuable pour » les années 1987 et 1988.

Question 2 : Champ d'application du paragraphe 165(1.1)

[29] L'avocat a fait valoir que, même si le ministre ne pouvait autoriser la déduction de l'intérêt participatif du revenu de Sherway pour les années 1989 à 1991 dans une nouvelle cotisation établie en vertu du paragraphe 152(4.3) par suite de la décision de la Cour concernant la déductibilité de l'intérêt de ses revenus pour 1987 et 1988, Sherway avait néanmoins le droit en vertu du paragraphe 165(1.1) de déposer un avis d'opposition aux nouvelles cotisations établies en 1999 à l'égard des années 1989 à 1991. L'opposition aux nouvelles cotisations pouvait être fondée sur le motif que Sherway avait le droit de déduire l'intérêt participatif.

[30] Malgré les délais de prescription normaux précisés au paragraphe 165(1), un contribuable peut s'opposer à une cotisation établie en vertu notamment du paragraphe 152(4.3) « seulement dans la mesure où il est raisonnable de considérer que les motifs d'opposition sont liés à [...] une question qui a donné lieu à la cotisation ».

[31] Considérant l'application du paragraphe 165(1.1) aux faits de la présente affaire, l'avocat de Sherway a allégué que le motif d'opposition était le défaut du ministre de déduire l'intérêt participatif des revenus du contribuable pour les années 1989 à 1991. La « question qui a donné lieu à la cotisation » était la modification apportée aux revenus de Sherway pour les années 1987 et 1988 par suite de la décision où la Cour a conclu que l'intérêt participatif était déductible pour ces années.

[32] L'avocat reconnaît que, en raison du fait que Sherway a omis de déposer un avis d'opposition dans le délai prescrit lorsque de nouvelles cotisations ont été établies pour la première fois en 1994 pour ses revenus des années 1989 à 1991, le paragraphe 165(1.1) ne lui donne pas le droit de soulever *toute* question de son choix relativement aux nouvelles cotisations établies pour ces années en 1999. Une question peut seulement être soulevée par un appel en vertu du paragraphe 165(1.1) s'il est raisonnable de la considérer comme étant liée à la question qui a donné lieu à cette cotisation, à savoir la modification apportée au revenu de Sherway pour les années 1987 et 1988. Selon l'avocat, les faits en l'espèce offrent ce genre de lien, même si celui-ci n'est pas déterminant en soi. Par conséquent, si l'avis d'opposition est valide, le ministre doit modifier la nouvelle cotisation en faisant la déduction de l'intérêt participatif payé par Sherway de 1989 à 1991 en considérant l'opposition avec le paragraphe 165(3).

[33] Pour défendre la thèse selon laquelle le paragraphe 165(1.1) prévoit une diversité de relations susceptibles d'engendrer son application, l'avocat s'est fortement inspiré de la décision *Canada c. Chevron Canada Resources Limited*, 97 DTC 1173 (C.C.I.), infirmée à 98 DTC 6570 (C.A.F.). Il a souligné en particulier les propos suivants (à la page 1180) de M. le juge Bowman de la Cour de l'impôt (maintenant juge en chef adjoint) sur l'application du paragraphe 165(1.1) aux faits de l'affaire dont il était saisi : « La "question" qui a donné lieu aux nouvelles cotisations après le consentement à jugement était la déductibilité de certains types de dépenses et le calcul des bénéfices relatifs à des ressources. » J'ai ajouté le soulignement.

[34] Selon l'avocat, appliquer ce *dictum* à la présente affaire signifierait que la « question » qui a donné lieu aux nouvelles cotisations des années 1989 à 1991 était la déductibilité de l'intérêt participatif en 1987 et 1988 et qu'il est raisonnable de considérer que cela se rapporte aux motifs d'opposition, à savoir la déductibilité de l'intérêt participatif payé par Sherway sur les mêmes obligations de son revenu des années 1989 à 1991.

[35] Notre Cour a accueilli l'appel de la décision *Chevron* de la Cour de l'impôt au motif que le jugement sur consentement avait « tranché définitivement » toutes les questions qui avaient donné lieu aux nouvelles cotisations, au sens du paragraphe 165(1.1). Toutefois, M. le juge Noël, s'exprimant au nom de la Cour, a approuvé l'approche générale du juge Bowman relativement au paragraphe 165(1.1). L'avocat s'est appuyé en particulier sur les propos suivants du juge Noël (paragraphe 28) relativement au libellé du paragraphe 165(1.1) qui est au cœur du litige dans la présente affaire :

[...] les termes utilisés laissent voir que le Parlement était conscient des complexités de la Loi et des diverses façons dont les questions pouvaient être liées les unes aux autres. Le Parlement n'a prescrit aucune forme particulière de lien (note 26 : Le lien de causalité ou autre), laissant au tribunal le soin de déterminer, selon les faits de chaque affaire, si les motifs d'opposition, examinés à la lumière de la question ayant donné lieu à la cotisation, sont suffisamment liés pour donner le droit de poursuivre l'affaire. [Non souligné dans l'original.]

[36] Malgré l'ingéniosité de la thèse de l'avocat, je ne suis pas convaincu que le paragraphe 165(1.1) s'applique aux faits de la présente affaire. À mon avis, il serait très étrange de conclure que le Parlement a édicté le paragraphe 165(1.1) dans le but de permettre à un

contribuable d'en appeler d'une nouvelle cotisation établie au titre du paragraphe 152(4.3), pour un motif à l'égard duquel ce dernier paragraphe n'autorise pas le ministre à établir une nouvelle cotisation. L'interprétation avancée par l'avocat à l'égard du paragraphe 165(1.1) mènerait indirectement à un résultat que le paragraphe 152(4.3) écarte directement.

[37] À mon avis, compte tenu de la structure du régime législatif, il est plus logique de traiter le paragraphe 152(4.3) comme la disposition principale dans le sens décrit ci-après. Le droit de faire opposition au titre du paragraphe 165(1.1) ne s'étend pas à une opposition à une nouvelle cotisation au titre du paragraphe 152(4.3) lorsque le motif d'opposition n'aurait pu être l'objet d'une nouvelle cotisation au titre du paragraphe 152(4.3).

[38] L'avocat a noté que le paragraphe 165(1.1) s'applique également aux nouvelles cotisations établies en vertu de dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* autres que le paragraphe 152(4.3) et que, à l'étape de l'opposition, la portée de la nouvelle cotisation est adaptée séparément à chacune de ces dispositions. Cet argument ne me convainc cependant pas que le paragraphe 165(1.1) prévoit une opposition à une nouvelle cotisation établie au titre du paragraphe 152(4.3) pour un motif différent de celui pour lequel le ministre aurait pu établir une nouvelle cotisation au titre du paragraphe 152(4.3) lui-même.

[39] Par conséquent, en l'espèce, la « question » qui a donné lieu à la nouvelle cotisation de 1999 à l'égard des revenus de 1989 à 1991 était la modification apportée au solde de Sherway

pour les années 1987 et 1988 par suite de la décision dans laquelle notre Cour a conclu que l'intérêt participatif était déductible du revenu des années 1987 et 1988. Autrement dit, la réduction du revenu du contribuable pour ces années et du montant des pertes autres qu'en capital devait donc être utilisée pour réduire le revenu du contribuable. Par conséquent, il existerait un lien avec la « question » si Sherway s'opposait aux nouvelles cotisations établies pour 1989 à 1991 en invoquant que le ministre n'avait pas augmenté les pertes autres qu'en capital susceptibles d'être reportées prospectivement. Toutefois, le lien, « de causalité ou autre », pour citer le juge Noël dans *Chevron*, entre la modification du solde de Sherway pour les années 1987 et 1988 et la déductibilité de l'intérêt participatif en 1989, 1990 et 1991 n'est pas assez étroit.

[40] Je ne vois aucune incohérence entre les motifs donnés par la Cour dans *Chevron* et ma conclusion dans la présente affaire. La décision *Chevron* était une affaire très différente. Elle avait trait au calcul des ressources dans les années 1985 et 1986 à la suite d'un litige entre les parties devant la Cour de l'impôt qui a donné lieu à un jugement sur consentement quant au calcul des ressources pour ces années et à une décision touchant un autre contribuable relativement aux éléments à inclure dans le calcul des ressources.

[41] La Cour d'appel a conclu dans *Chevron* que le paragraphe 165(1.1) n'autorisait pas le contribuable à faire opposition à une nouvelle cotisation sur une question liée à ses ressources, parce que la question du calcul des ressources devait être considérée comme ayant été tranchée définitivement par le jugement sur consentement. Par opposition, la question du principe de la

chose jugée ne se pose pas dans la présente affaire parce que les nouvelles cotisations se rapportent à des années différentes.

[42] La Cour de l'impôt et la Cour d'appel n'ont ni l'une ni l'autre examiné expressément le paragraphe 152(4.3), ou son lien avec le paragraphe 165(1.1). En fait, il n'est pas du tout évident que la nouvelle cotisation a été établie au titre du paragraphe 152(4.3). De plus, la position défendue par le ministre en l'espèce (à savoir que Sherway avait le droit de faire opposition à une cotisation à l'égard des années 1989 à 1991 où les pertes autres qu'en capital n'avaient pas été rajustées) est cohérente avec l'opinion du juge Bowman (à la page 1180) qui a estimé que la portée de l'opposition autorisée en vertu du paragraphe 165(1.1) tombe entre les deux extrêmes inacceptables de son interprétation :

l'une confère un droit d'opposition uniquement afin de corriger une cotisation non conforme à un jugement, et l'autre confère un droit d'opposition illimité.

E. CONCLUSIONS

[43] Pour ces motifs, je conclus que la Cour de l'impôt n'a pas commis d'erreur de droit lorsqu'elle a décidé que le ministre n'avait pas le pouvoir d'établir une nouvelle cotisation pour Sherway en l'autorisant à déduire de son revenu les intérêts participatifs qu'elle a versés dans les années 1989 à 1991, même si les ambiguïtés dans les lois fiscales sont, il faut le présumer, résolues de manière à empêcher la Couronne de retenir plus que ce qu'elle était légalement autorisée à recevoir.

[44] Toutefois, à mon avis, compte tenu du régime législatif complexe des cotisations, des nouvelles cotisations et des appels, la signification des dispositions techniques en question dans la présente affaire est tellement claire que le principe selon lequel les ambiguïtés devraient être réglées en faveur du contribuable n'est pas en cause, particulièrement parce que l'interprétation avancée par Sherway pourrait, dans d'autres circonstances, exposer des contribuables à de l'incertitude et à un risque d'iniquité attribuables à des délais de prescription considérablement plus longs pour l'établissement de nouvelles cotisations. Il arrive que l'application des délais de prescription fasse, compte tenu de leur nature, que le contribuable ait à payer plus ou moins que ce qu'il était légalement tenu de payer.

[45] Compte tenu de son défaut de déposer, dans le délai prescrit, un avis d'opposition aux nouvelles cotisations pour 1989 à 1991, Sherway est en grande partie responsable de sa propre malchance. Outre le rajustement des pertes autres qu'en capital, l'appel accueilli à l'égard des nouvelles cotisations pour 1987 et 1988 ne lui fournit pas de nouveaux motifs d'opposition aux nouvelles cotisations de 1999 à l'égard des années 1989 à 1991 qui n'existaient pas en 1994 au moment où Sherway aurait pu déposer un avis d'opposition.

[46] Pour tous ces motifs, je rejetterais l'appel avec dépens.

« John M. Evans »

Juge

« Je souscris aux présents motifs,
B.L. Strayer, juge »

« Je souscris au présents motifs,
J.D. Denis Pelletier, juge »

Traduction certifiée conforme

Suzanne M. Gauthier, trad. a., LL.L.

COUR FÉDÉRALE DU CANADA
SECTION D'APPEL

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

DOSSIER : A-707-01

INTITULÉ : SHERWAY CENTRE LIMITED

et

SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : TORONTO (ONTARIO)

DATE DE L'AUDIENCE : LE MARDI 26 NOVEMBRE 2002

MOTIFS DU JUGEMENT : LE JUGE EVANS

Y ONT SOUSCRIT : LE JUGE STRAYER
LE JUGE PELLETIER

DATE DES MOTIFS : LE 21 JANVIER 2003

COMPARUTIONS :

M. L. Meghji
M. G. Grenon

POUR L'APPELANTE

M. J. S. Gill, c.r.
M^{me} Judith Sheppard

POUR L'INTIMÉE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

OSLER, HOSKIN & HARCOURT
Toronto (Ontario)

POUR L'APPELANTE

Morris Rosenberg
Sous-procureur général du Canada

POUR L'INTIMÉE